

УДК 65

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ
ОРГАНИЗАЦИИ****Кузнецова К.С.****научный руководитель: канд. экон. наук, доц. Игнатова Т.В.*****ФГАОУ ВПО «Сибирский Федеральный Университет» Торгово-экономический
институт***

Основные средства играют достаточно важную роль в ежедневном функционировании организации. Однако со временем они утрачивают свои первоначальные характеристики и требуют восстановления или обновления. Восстановление основных средств происходит через начисление амортизации. Следует отметить, что на сегодняшний момент для основных средств характерен достаточно высокий показатель износа - в обрабатывающем производстве 46,1 %, в добыче полезных ископаемых - 51,1%, в строительстве - 48,3 % [3].

При этом ускорить процесс обновления и замены устаревающих основных средств позволит разработанная с учетом отраслевых особенностей и особенностей деятельности конкретной организации амортизационная политика.

Следует отметить, что грамотно составленная амортизационная политика оказывает огромное влияние как на правила учета основных средств внутри организации, так и на величину уплачиваемых организацией налогов, что в современной экономике следует считать актуальным.

Основным документом, создаваемым предприятием и позволяющим регламентировать вопросы учета, выступает учетная политика. На практике организации формально подходят к составлению данного документа. Однако грамотно составленная учетная политика позволяет облегчить учетные моменты. Целесообразнее создавать учетную политику с подразделением на 2 раздела: в целях налогового и бухгалтерского учетов.

Учетная политика в целях бухгалтерского учета базируется на нормах ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Чаще всего в нее включают следующие вопросы: классификация и группировка объектов основных средств; установление сроков полезного использования основного средства; методы и способы начисления амортизации; порядок проведения переоценки основных средств и ее отражения на счетах бухгалтерского учета; условия и порядок учета имущества, взятого в лизинг (финансовую аренду); порядка поступления, движения и списания объектов основных средств и др. [2].

Далее перейдем к рассмотрению амортизационной политики в целях налогообложения. Как и для целей бухгалтерского учета, такая политика может состоять из 2 разделов – организационного и методологического. При формировании учетной политики следует помнить, что существует ряд различий между правилами учета основных средств в целях бухгалтерского и налогового учетов. Подробнее остановимся на этих моментах.

В отличие от бухгалтерского учета, в налоговом предусмотрено 2 метода начисления амортизации – линейный и нелинейный [1]. Если линейный способ соответствует аналогичному для целей бухгалтерского учета, то для применения нелинейного для каждой амортизационной группы основных средств определяется суммарный баланс по правилам статьи ст. 322 НК РФ, который в дальнейшем определяется на 1-е число месяца с соответствии с требованиями ст. 259.2 НК РФ. В случае изменения первоначальной стоимости (п. 2 ст. 257 НК РФ) суммарный баланс подлежит корректировке. Поэтому можно сделать вывод, что для его применения

важным фактом является правильная классификация основных средств по амортизационным группам, при этом ошибки могут привести к неправильному исчислению налога на прибыль.

Кроме того, Налоговый Кодекс предусматривает возможность применения амортизационной премии – возможности одновременно учитывать в составе расходов текущего отчетного (налогового) периода до 10% первоначальной стоимости основного средства, относящегося к 1, 2, 8 – 10 амортизационным группам, а в отношении основных средств, относящихся к 3 — 7 амортизационным группам, до 30% их первоначальной стоимости [1]. В аналогичном порядке можно учитывать расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов.

Единой позиции о необходимости включения данного пункта в состав амортизационной политики для целей налогообложения у законодателей нет.

Позиция Минфина России такова, что налогоплательщик должен указать в учетной политике не только включение в состав расходов амортизационной премии, но и ее размер (письма от 06.05.2009 №03-03-06/2/94, от 23.09.2008 №03-03-06/1/539). В противном случае он теряет право на применение амортизационной премии. В то же время НК РФ не содержит условия об обязательном закреплении в учетной политике ни самой возможности применения амортизационной премии, ни фиксации ее размера. Позиция арбитражных судов сводится к тому, что закреплять использование амортизационной премии в учетной политике необязательно. Поэтому в случае отсутствия такого условия в учетной политике налогоплательщик не лишается права на ее использование (постановления ФАС Московского округа от 30.11.2009 №КА-А40/12576-09, ФАС Центрального округа от 28.10.2009 №А62-5702/2008, ФАС Уральского округа от 17.06.2008 № Ф09-4302/08-С3) [4].

Однако с целью минимизации собственных рисков целесообразнее включить данный пункт в состав учетной политики.

На практике учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учетов в целом схожа. Составляется она с целью минимизации возникающих в учете разниц и сложностями, связанными с их отражением в учете. Кроме того, не на всех предприятиях технически возможно формировать информацию в разрезе бухгалтерского и налогового учетов.

Рассмотрим возможные варианты начисления амортизации на конкретном примере. На сегодняшний момент для всех организаций важен вопрос соблюдения техники безопасности, поэтому многие из них устанавливают автоматические пожарные сигнализации, которая и будет являться рассматриваемым объектом. Предположим, что первоначальная стоимость составит 449 750 руб., срок полезного использования 84 мес. (7 лет), объект относится к 4 амортизационной группе.

Как известно, в целях бухгалтерского учета возможно применение 4-х способов начисления амортизации, однако применение способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на практике трудно для расчета, т.к. отсутствует часть необходимых данных.

В таблице отразим накопление начисленной амортизации за период полезного использования объекта.

Таблица 1 – Расчет амортизационных отчислений в целях бухгалтерского учета

Годы	Методы начисления амортизации в целях бухгалтерского учета					
	Линейный		Уменьшаемого остатка		По сумме чисел лет	
	Годовая амортизация	Накопление амортизации (Кт сч.02)	Годовая амортизация	Накопление амортизации (Кт сч.02)	Годовая амортизация	Накопление амортизации (Кт сч.02)

A	1	2	3	4	5	6
1	64250	64250	128500	128500	112437,5	112437,5
2	64250	128500	91785,71	220285,7	96375	208812,5
3	64250	192750	39336,73	259622,4	80312,5	289125
4	64250	257000	43083,09	302705,5	64250	353375
5	64250	321250	29703,25	332408,8	48187,5	401562,5
6	64250	385500	25039,42	357448,2	32125	433687,5
7	64250	449750	19217,82	449750	16062,5	449750

Таким образом видно, что при использовании ускоренных методов начисления амортизации расходы организации значительно увеличиваются в течение первых трех лет использования объекта, далее они значительно ниже, чем при применении линейного метода. При этом видно, что накопление амортизации происходит значительно быстрее при применении ускоренных методов амортизации. Данная динамика наглядно продемонстрирована на рисунке 1.

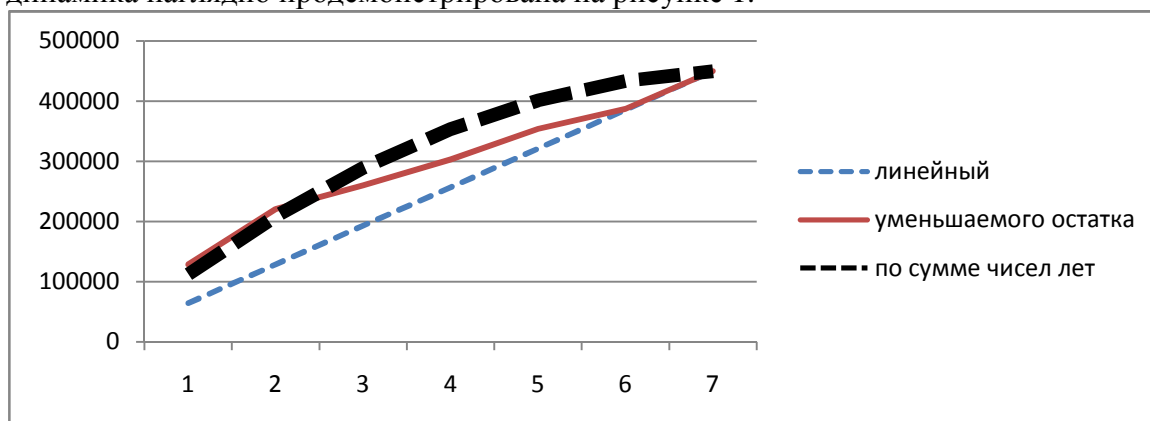


Рисунок 1 – Накопление амортизации при применении различных методов начисления

В целях налогового учета, как было сказано раньше, применяется линейный и нелинейный методы начисления амортизации. Продемонстрируем проведенные расчеты на примере аналогичного объекта в таблице 2.

Таблица 2 - Расчет амортизационных отчислений в целях налогового учета

Годы	Методы начисления амортизации в целях налогового учета			
	Линейный		Нелинейный	
	Годовая амортизация	Накопление амортизации (Кт сч.02)	Годовая амортизация	Накопление амортизации(Кт сч.02)
A	1	2	3	4
1	64250	64250	205086	205086
2	64250	128500	111566,8	316652,8
3	64250	192750	60692,33	377345,1
4	64250	257000	33016,63	410361,7
5	64250	321250	17961,05	428322,8
6	64250	385500	9770,809	438093,6
7	64250	449750	5315,32	449750

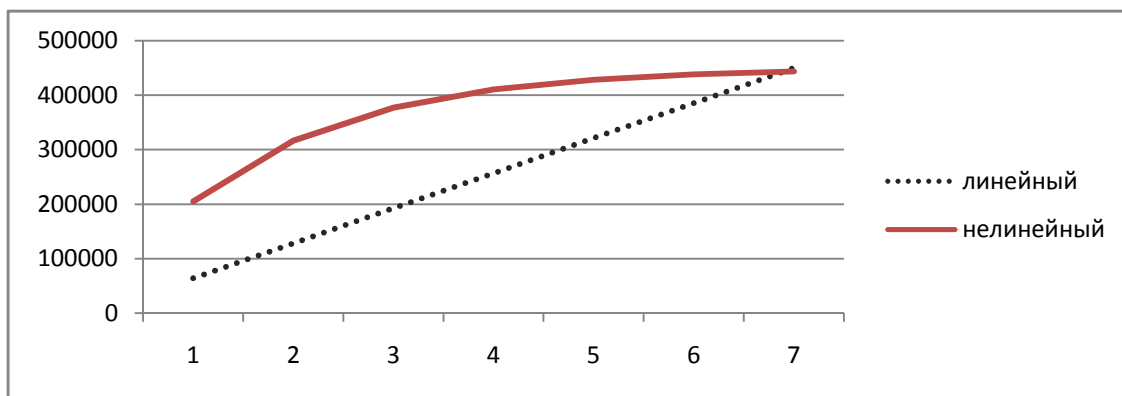


Рисунок 2 – Накопление амортизации при применении различных методов начисления в целях налогового учета

Проведенные расчеты наглядно доказывают применение ускоренной амортизации объектов. Однако на практике организации используют линейный метод как в налоговом, так и в бухгалтерском учетах, избегая возникающих разниц. Однако следует отметить, что возникающие трудности легко решаемы. Проанализировав рассмотренный выше пример следует отметить, что в налоговом учете сумма амортизации в течение первых 2-3 лет будет больше, чем в бухгалтерском при применении любого из регламентированных законом методов начисления. Т.е. в учете формируется бухгалтерская запись на отражение отложенного налогового обязательства дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство». Далее по мере начисления амортизации составим обратную запись. При превышении суммы начисленной амортизации в бухгалтерском учете перед налоговым возникает отложенный налоговый актив, который отражается записью дебет 09 «Отложенный налоговый актив» кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Т.к. величина амортизационных отчислений относится на расходы организации, то она участвует при расчете налога на прибыль. В целях минимизации налоговых платежей организация выбирает тот способ, который увеличит данную статью расходов. Т.е. это либо метод уменьшаемого остатка, либо по сумме чисел лет срока полезного использования. Однако, согласно данным таблицы 1, годовая сумма амортизации больше при использовании метода по сумме чисел лет срока полезного использования, т.е. остаточная стоимость при его использовании будет уменьшаться быстрее, что выгодно при расчете налога на имущество, т.к. налоговой базой выступает остаточная стоимость объектов.

Таким образом, в сегодняшних условиях также возможно применение различных вариантов начисления амортизации, которые бы ускорили процесс обновления объектов и при этом были бы выгодны в части уплаты налогов. Благодаря грамотно разработанной амортизационной политике организации способны на практике выгодно решать ряд поставленных задач.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2 ч. ч. 2 : [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 №117-ФЗ ред. от 23.07.2013 № 251-ФЗ – Режим доступа: Гарант.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001) : [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 30.03.2001 №26н в ред. приказов М-ва финансов Рос. Федерации от от 24.12.2010 №186н – Режим доступа: Гарант.
3. Мазурина Т.Ю. Амортизационные отчисления и их роль в формировании инвестиционного потенциала предприятия // Финансы и кредит. 2012. № 11
4. Матиташвили А.А. Амортизационная премия: применение, восстановление, отражение в учетной политике // Налоговая политика и практика. 2012. № 4. С. 56-60